

訴 願 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因申請退還土地增值稅事件，不服原處分機關所為之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事 實

- 一、緣訴願人原所有本市士林區○○段○○小段○○地號農業用地乙筆，於七十七年八月八日訂約出售予案外人○○○，並於七十七年八月九日向原處分機關士林分處（現改隸北投分處）申報土地移轉現值，並附○○○之自耕能力證明書、戶籍謄本等證明文件，申請依農業發展條例第二十七條（土地稅法第三十九條之二）規定免徵土地增值稅，案經該分處核准免徵在案，並已完成移轉登記。嗣經原處分機關於複核「農業用地免徵土地增值稅案」時，發現○○○之自耕能力證明書業經臺北市大同區公所撤銷，依法不得免徵土地增值稅，乃移由原處分機關北投分處發單補徵原免徵土地增值稅新臺幣六、六六八、三四九元。
- 二、嗣訴願人於八十六年十月十七日以○○○自耕能力證明書之撤銷處分，業經臺北市大同區公所以八十六年六月七日北市同建字第八六四〇一六〇〇〇〇號函回復原核發自耕能力證明書之效力為由，依稅捐稽徵法第二十八條規定，向原處分機關北投分處申請加計利息退還原補徵土地增值稅及加徵之滯納金，案經該分處以八十六年十二月九日北市稽北投乙字第二二五五一號函復否准所請。訴願人不服，於八十六年十二月三十日向本府提起訴願，八十七年一月二十一日補具訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分，均應視為原處分機關之處分，合先敘明。
- 二、按稅捐稽徵法第二十八條規定：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還。……」

土地稅法第五條第一項第一款規定：「土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。」第三十九條之二第一項（農業發展條例第二十七條）規定：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」

農業發展條例第三條第三款規定：「本條例用辭之定義如左：一、.....三、農民：指直接從事農業生產之自然人。」第四條規定：「農民自行以人力、畜力或農用機械操作、經營農業生產或實施共同經營、合作農場經營者，為自耕。其實施委託代耕者，以自耕論。」

同條例施行細則第十四條第二項規定：「本條例第二十七條所稱自行耕作之農民，以依本條例第四條規定從事農業經營者為限。」

財政部七十四年六月十八日臺財稅第一七七三二號函釋：「○○公司出售所有○○地號林地目之農業用地，承受人○○○君之戶籍謄本職業欄雖記載為農夫，惟既查明實際上○君係該公司之負責人，而非從事農業經營之農民，應不得依農業發展條例第二十七條規定免徵土地增值稅。說明：二、查農業發展條例第二十七條規定，農業用地在依法作農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。所稱『自行耕作之農民』，依同條例施行細則第十四條第二項規定，以依該條例第四條規定從事農業經營者為限。」

八十年六月二十九日臺財稅第八〇〇二一〇五一八號函釋：「農業用地移轉經核定依土地稅法第三十九條之二第一項規定免徵土地增值稅後始發現承受人非名實相符之農民一案，請依內政部邀集有關機關研商之結論辦理。說明：二、案經內政部邀集行政院農業委員會、法務部、本部及省市政府地政處研商獲致結論如次：『已核發之自耕能力證明書，經有關機關證明申請人於申請當時確不符合內政部頒訂之自耕能力證明書之申請及核發注意事項之規定者，得由原核發機關撤銷之。本件農業用地依土地稅法第三十九條之二第一項規定免徵土地增值稅後經稅捐稽徵機關發現承受人非名實相符農民，得否撤銷自耕能力證明書，補徵土地增值稅乙案，得由稅捐稽徵機關提供事實資料，證明承受人於申請當時確不符上開注意事項之規定，函請原核發自耕能力證明書之機關撤銷原核發之自耕能力證明書。』

八十一年五月二十日臺財稅第八一〇一五四七五六號函釋：「關於農業用地移轉經核定免徵土地增值稅後，始發現承受人為非名實相符之農民，稽徵機關應如何補稅一案，復如說明。說明：二、.....類此案件，於經核定免徵土地增值稅後，始發現承受人為非名實相符之農民，自應依有關規定補徵原免徵土地增值稅款。.....」

八十二年一月十四日臺財稅第八二〇〇〇一七六一號函所送「研商自耕能力證明書之申請人為公司行號董、監事或股東等，可否認定為專任農耕以外之行職業及現耕農地廢耕之認定疑義兩案」會議紀錄：「會商結論：案一：自耕能力證明書之申請人為公司行號董、監事或股東等，可否認定為專任農耕以外之行職業乙案。決議：自耕能力證明書之申請人如符合本部八十一年十一月二日臺內地字第八一八六八二九號函修正『自耕能力證明書之申請及核發注意事項』第五點第二項規定者，原則上可認定其『無專任農耕以

外之行職業』，惟鄉（鎮、市、區）公所在審查中，如經人檢舉或經查明申請人於申請當時確屬公司法第八條規定之公司負責人或商業登記法第九條規定之商業負責人者，應予駁回。」

八十三年八月九日臺財稅第八三一六〇四四九二號函釋：「有關郭××先生移轉農業用地，經核准免徵土地增值稅後，始發現承受人為非名實相符之農民，其補徵並移送法院強制執行之土地增值稅款，得否撤銷執行，另為處分一案，復如說明二。說明：二、查農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，始有土地稅法第三十九條之二第一項免徵土地增值稅規定之適用。本案農業用地移轉經核定免徵土地增值稅後，發現承受人為非名實相符之農民，即與上開規定不合，應依本部八十一年五月二十日臺財稅第八一〇一五四七五六號函釋補徵其原免徵之土地增值稅，至其補徵稅款得否註銷，撤回強制執行一節，按得撤銷之違法行政處分，如為對人民之權益處分，其撤銷應斟酌善意無過失之受處分人之信賴利益，此信賴利益保護原則乃行政法上公認之原則，……而本案已依有關規定補徵原免徵之土地增值稅，且該補稅處分業經確定並移送法院強制執行，除認移送錯誤，得依稅捐稽徵法第四十條規定……外，應無再依本部上開函規定，審酌其有無信賴保護原則之適用。」

三、本件訴願理由略以：

- （一）系爭土地地目為田，核屬耕地，依農業發展條例施行細則第十五條規定申請免徵土地增值稅，僅須檢附土地登記簿謄本、主管機關核發之農地承受人自耕能力證明書影本，送該管稽徵機關審核，並無承受戶籍謄本記載之職業為農民之限制。
- （二）本案原處分機關提供○○○為○○股份有限公司負責人之資料，函請原核發自耕能力證明書之機關（臺北市大同區公所）撤銷原核發之自耕能力證明書，而該撤銷自耕能力證明書之處分亦經行政救濟確定應予撤銷，而回復其原來之效力，依一事不再理及法律安定性之原則，原處分機關不能再持相同理由否准。
- （三）次查財政部八十二年十二月三十日臺財稅第八二一五〇四七六七號函釋示，農地移轉經核定免徵土地增值稅後，始發現承受人為非名實相符之農民，依有關規定補徵原免徵土地增值稅時，應就個案審酌當事人有無信賴保護原則之適用，稽徵機關應主動蒐集其信賴有不值得保護之具體證據，並詳述其認定之理由。本案○○○取得之自耕能力證明書，一再經內政部核認其合法性，足見訴願人信賴該自耕能力證明書之合法確值保護。

四、卷查本件原處分機關查得案外人○○○於七十七年間承買系爭農地時，為址設本市○○○路○○段○○號○○樓之○○股份有限公司負責人，而依原處分機關查證該公司自六十二年五月一日設立迄今仍繼續營業中（該公司現改名為○○股份有限公司，負責人改為○○○之配偶○○○○，並遷址至同路段○○巷○○號營業），並據本市大同區公所

八十二年四月十三日北市同建字第四二九四號函記載：「……三、本所依據檢舉事項，經查證取得○君當時確有專任農耕以外之職業的事實資料以及佐證文件，其內容如左：經濟部商業司登記之公司基本資料系統表影本所記載，○君登錄為○○股份有限公司之董事。臺北市稅捐稽徵處營業稅稅籍查詢作業表暨復函內容指出：○君登記為六十二年五月一日創立之○○股份有限公司負責人，至八十一年六月二十二日始變更為其配偶○○○○。臺北市府建設局公司登記設立至最近乙次登記事項卡影本記載內容如次：1．六十二年三月七日創立○○股份有限公司，資本額新臺幣伍佰萬元，董事長○○○持股十分之六，新臺幣參佰萬元，其所營事業 委託營造業投資興建商業大樓、公寓，集合住宅出售出租業務 改良整地開發工程… 2．六十四年十一月十七日增資變更登記為資本額新臺幣壹仟萬元，董事長○○○持股十分之六，新臺幣陸佰萬元，其營業項目不變。3．七十年五月二十一日改選董監事及修章，○○○繼續當選董事長持股不變。4．七十年十月二十七日改選全體董監事及增資資本額… ○○○當選董事長持股十分之六·五。5．七十年十二月二日… 董事長○○○持股…… 6．七十四年七月二十三日改選董監事，○○○繼續當選董事長…… 7．七十六年七月十日改選董監事，○○○繼續當選董事長…… 8．七十七年七月二十九日董事長變更其配偶○○○○擔任，○○○為董事，持股不變，任期訂為七十七年七月十一日至八十年七月十日止。9．七十七年八月十三日恢復○○○為董事長，其配偶改為董事，持股不變，任期同前。10．七十八年十月十一日董監事改選，○○○當選董事長，持股不變…… 11．八十一年一月二十三日董監事改選，○○○繼續擔任董事長，持股不變，…… 12．八十一年四月十四日董事長變更其配偶○○○○，…… ○○○改任董事…… 四、…… ○君申請當時為圖取自耕能力證明書，隱瞞擔任○○股份有限公司董事長之職業事實，以規避審核標準之限制而取得證明書，不符合行為當時有效之審核規定。五、…… 何況該公司自六十二年創立迄今，歷經多次須由董事長○君主持之董監會議，變更項目包括：增減資產、董監事持股變動、營業內容之增刪、以及董監事之改選事宜等運作，豈有○君之諉稱：董事長一職，先說：『不知道』，後講：『掛名而已』…… 況○君自取自耕能力證明書承購系爭農地之後，亦非親自耕作，有本市北投區公所八十一年七月一日北市投區經字第一一七九七號查證復函：『○○段○○小段○○、○○地號兩筆農地，經查並非○君自任勞力耕作……』復據地籍總歸戶資料顯示：○君已將○○段○○段○○地號出售，堪認○君並非名實相符之農民。……」是原處分機關認定○○○於七十七年間購買系爭土地時非名實相符之農民，尚非無據。

五、惟查自耕能力證明書之核發及是否為符合首揭規定之自行耕作之農民、承受人是否自耕之認定，均屬區公所之權責，而非原處分機關所得認定。矧本案原處分機關補徵原已免徵之土地增值稅，原即依據臺北市大同區公所撤銷○○○自耕能力證明書之處分，乃認

定本件系爭土地承買人○○○為非名實相符之農民，惟依內政部八十六年一月二十八日臺內訴字第八五〇四七八一號訴願決定：「原決定原處分均撤銷，由原處分機關另為適法之處分。」理由載明：「...惟上開注意事項第三項第二款所定不准核發自耕能力證明書者為『專任』農耕以外之職業者，而非『兼任』農耕以外之職業者，又『兼任』農耕者，是否可認定為不能自耕？亦有待研酌。本件原處分機關八十四年八月二十四日北市同建字第一四七六一號函重為撤銷再訴願人之上開系爭六件自耕能力證明書，無非以再訴願人當時申請核發自耕能力證明書時，係擔任臺北市○○股份有限公司之負責人，有經濟部商業司、臺北市政府建設局等有關機關函送之該公司登錄資料等據以認定再訴願人係『專任』農耕以外之職業，而撤銷原核發之自耕能力證明書，原處分固非無見。惟查依訴願法第二十四條規定『訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力』，茲以本件原處分機關重為處分時，均未依本部上揭兩次再訴願決定意旨，就其核發當時之具體事實詳查研酌其是否有自耕能力，僅以其爾後取得之資料，即認再訴願人係專任農耕以外之職業，乃撤銷原核發之自耕能力證明書，原處分即有未合，原決定未審及此，亦有未洽。...」臺北市大同區公所復以八十六年六月七日北市同建字第八六〇一六〇〇〇〇號函○○○略以：「主旨：回復本所原核發 臺端七十七年三月十九日北市同社字第〇九七七號、七十七年四月五日北市同社字第一一三六號、七十七年八月六日北市同社字第二八五四號暨同年八月六日北市同社字第二八五五號、八月二十三日北市同社字第三二二五號、十月二十日北市同社字第四一一三號自耕能力證明書之效力，.....。說明：一、依據內政部八十六年一月二十八日臺內訴字第八五〇四七八一號訴願決定書暨臺北市政府民政局八十六年四月二十二日北市民一字第八六二〇六三三八〇一號函辦理。二、本案本所撤銷 臺端自耕能力證明書業奉內政部訴願決定書主文『原決定原處分均撤銷，由原處分機關另為適法之處分』。三、本案本所依該決定書意旨詳查 臺端之自耕事實為：1. 本案申請時本所業務課調查均符合核發之規定。2. 本案本所未曾以無自耕事實而予撤銷。3. 依 臺端檢附里鄰長，耕作鄰地農民之證明，足證確有自耕之事實。 本所八十六年五月三十日復由業務課現地查證，該等農地確為 臺端本人親自耕作並作農地之使用。』.....」是該撤銷自耕能力證明書之處分業經撤銷，則原處分機關既承認主管機關（臺北市大同區公所）撤銷自耕能力證明書之效力，而予補徵已免徵之土地增值稅，復否認主管機關撤銷該撤銷自耕能力證明書之效力，而未予退還已繳之土地增值稅，殊難理解。又倘符合土地稅法第三十九條之二規定，已免徵土地增值稅案件，嗣後始發現承買人非名實相符之農民時，自應依首揭函釋補徵其原已免徵之土地增值稅，惟本件係免徵土地增值稅後發現承買人非名實相符之農民後，發生承買人非名實相符之農民之基礎已非事實，而經主管機關撤銷，是本件事實與上開函釋內容，尚非相同，原處分機關再執以為據否准所請，自非妥適，原處分應予撤銷，由原處

分機關查明是否仍有其他不合土地稅法三十九條之二之相關規定後另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張富美

委員 黃茂榮

委員 鄭傑夫

委員 楊松齡

委員 薛明玲

委員 黃昭元

委員 陳明進

委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 五 月 二 十 七 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行